

**INSTITUTO BRASILENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

BRUNA BORGES DA COSTA AGUIAR

**A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS
INDENIZATÓRIAS**

**BRASÍLIA,
SETEMBRO 2016**

BRUNA BORGES DA COSTA AGUIAR

**A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS
INDENIZATÓRIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas da Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

BRASÍLIA,

SETEMBRO 2016

Bruna Borges da Costa Aguiar

**A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS
INDENIZATÓRIAS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas da Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP.

Brasília, 19 de agosto de 2016.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção
(_____).

Banca Examinadora

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe ao Estado a garantia da seguridade social, que é definida, pelo artigo 194, como o conjunto integrado de ações para que se assegurem os direitos à saúde, previdência e assistência social, incumbência determinada a todos os Poderes constituídos e também à sociedade. Para que o Estado cumpra essa determinação, a Constituição Federal prevê a cobrança de contribuição previdenciária, espécie de tributo que se destina à satisfação dos preceitos da seguridade social. Segundo as bases do art. 195 da Constituição Federal, uma das hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias é o recolhimento por parte do empregador quanto à folha de salários e demais rendimentos que são pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço. Também há a parcela cobrada do trabalhador, sobre os valores que recebe a título de remuneração pelos serviços trabalhados. No entanto, existe intenso entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que tanto o empregador como o empregado não estão obrigados a recolher contribuição previdenciária sobre os valores considerados como indenizatórios, ou seja, há parcelas econômicas pagas ao trabalhador que não possuem caráter salarial, pois, por mais que sejam pagas pelo empregador, não configuram a retribuição pelos serviços prestados, possuindo caráter eminentemente indenizatório. Dessa forma, baseado na doutrina e jurisprudência dominante, o objetivo do presente trabalho é definir o conceito de salário, das verbas indenizatórias e a sua natureza jurídica para elucidar a não incidência de contribuição previdenciária sobre algumas dessas verbas, exemplificando-as.

Palavras-chave: Constituição Federal. Seguridade Social. Contribuições Previdenciárias. Incidência. Verbas Indenizatórias.

ABSTRACT

The 1988 Federal Constitution provides that the state guarantee of social security, which is defined by Article 194, as the integrated set of actions to that guarantee the rights to health, social security and welfare, given responsibility to all Powers constituted and also to society. For the state to fulfill this determination, the Federal Constitution provides for the collection of social security contributions, a kind of tax that is intended to satisfy the provisions of social security. According to art bases. 195 of the Constitution, one of the hypotheses of incidence of social security contributions is the payment by the employer on the payroll and other income that is paid or credited, on any account, to an individual to provide you service. There is also the charged portion of the employee on the amount it receives as compensation for services worked. However, there is intense doctrinal and jurisprudential understanding in the sense that both the employer and the employee are not required to collect social security contribution on the amounts considered as indemnity, ie, there are economic installments paid to workers who have no salary nature, therefore, even if they are paid by the employer, do not constitute the consideration for services rendered, having eminently indemnity. Thus, based on the doctrine and prevailing jurisprudence, the objective of this study is to define the concept of salary, the indemnifications and its legal status to elucidate the no social security contribution on some of these funds, exemplifying them.

Keywords: Federal Constitution. Social Security. Social security contributions. Incidence. Indemnification Funds.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 SEGURIDADE SOCIAL	10
1.1 Estrutura e princípios norteadores.....	12
2 PREVIDÊNCIA SOCIAL	17
3 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.....	22
3.1 A contribuição social como receita para a seguridade social.....	24
3.2 Contribuição social previdenciária e o custeio da previdência social.....	26
3.3 Salário como fonte de custeio do regime de previdência social.....	28
4 NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS.....	32
4.1 Entendimento da jurisprudência dominante	33
CONCLUSÃO	44
REFERÊNCIAS	48

INTRODUÇÃO

O tema a ser debatido no presente trabalho consiste em um ponto relevante e discutido atualmente nos tribunais pátrios e entre os doutrinadores no que se refere à base de incidência tributária das contribuições para a seguridade social no regime geral de previdência social.

A seguridade social não é filantropia e nem favor estatal. É um sistema de proteção social, é um direito social fundamental que tem por escopo viabilizar de forma igualitária a autonomia individual necessária ao exercício adequado da cidadania de pessoas que, apesar da materialmente excluídas, devem ser reconhecidas como livres e iguais.

Por isso, em um Estado Democrático de Direito, devem ser garantidas instituições e procedimentos institucionalizados que, de um lado, beneficiem os cidadãos acometidos por contingências prejudiciais, e, de outro, não prejudiquem em demasia o próprio Estado que atua como garantidor.

A concretização desse direito fundamental não deve ser feita a todo custo, deve-se estabelecer limites claros, mormente no momento do recolhimento de receitas para a manutenção da Previdência Social. Essa é uma ideia central que será desenvolvida ao longo deste trabalho.

Para conduzir o trabalho utilizar-se-á a pesquisa explicativa, a qual colocará as variáveis do problema a serem analisadas, valendo-se, da doutrina especializada no tema, da Constituição Federal do Brasil, na parte que trata da matéria, dos códigos normativos afetos à seguridade social e dos entendimentos jurisprudenciais sobre o tema.

A Seguridade Social abrange os três programas sociais de maior relevância: a saúde, a previdência social e a assistência social. Por um lado, ela é saúde pública (CF, artigos 196 e seguintes), pois tem a finalidade mais ampla de proteção dos cidadãos sem restrição de beneficiários e de contribuição por parte destes.

Por outro lado é assistência social porque protege os hipossuficientes, aqueles que não possuem condições de prover sua própria subsistência. É um sistema não contributivo, no qual os recursos utilizados na prestação de auxílio a determinadas pessoas são provenientes da arrecadação de tributos, e não da contribuição direta dos que dela necessitam (art. 203, da Constituição Federal de 1988). São exemplos o auxílio-natalidade e o auxílio-funeral.

Também é previdência social porque se preocupa com os trabalhadores e seus dependentes econômicos. É uma espécie de seguro social de adesão obrigatória, eminentemente contributivo, mantido com recursos dos trabalhadores e de toda sociedade que busca propiciar meios indispensáveis à subsistência dos segurados e de seus dependentes quando não podem obtê-los ou quando não é socialmente desejável que sejam percebidos pelo trabalho, ou seja, não é razoável exigir que uma pessoa inválida ou gestante de risco trabalhe. Assim, o caráter contributivo é o que mais difere a assistência da previdência social¹.

A seguridade social é uma característica paradigmática do constitucionalismo de um modelo de Estado Social, desenvolvido a partir do fracasso histórico do modelo de Estado Liberal. Em combate ao formalismo deste modelo de Estado, aquele modelo de Estado buscou materializar as liberdades públicas e em decorrência de um processo de aumento de complexidade social que pôde ser visto, sobremaneira, a partir da I Grande Guerra, os direitos sociais².

É nesse sentido que se resume a primeira parte deste trabalho. Traz à baila contexto histórico em que surgira o direito constitucional à Seguridade Social no mundo, para adentrar mais especificamente na problemática do trabalho, a sua origem e desenvolvimento no Brasil. Ainda nesse ponto, elucidar-se-á, os conceitos de Seguridade, Assistência e Previdência Social, à luz dos dispositivos constitucionais que estão sob à égide do título “da Ordem Social”, da Constituição Federal do Brasil.

Delineados os aspectos históricos e conceituais que a doutrina pátria reputa de alto relevo para o estudo da Seguridade Social, far-se-á um corte epistemológico para se adentrar ao núcleo principal do trabalho. Para tanto, reservou-se à segunda parte deste trabalho esmiuçar com afincos o direito social fundamental à Previdência Social.

Nesta parte, averiguar-se-á que a Previdência Social é gênero da qual são espécies o Regime Geral de Previdência Social – RGPS e os Regimes Próprios de Previdência de Servidores Públicos – RGPPS. Far-se-á as devidas considerações acerca destes regimes. No

¹ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 1208.

² CHAVES, Vitor Pinto. **Justiça social como reconhecimento e democracia deliberativa: Estudo sobre garantias procedimentais de participação na gestão e de controle social como instrumento para uma nova leitura e para (re)construção de alternativas institucionais de concretização do Direito Constitucional à assistência social no Brasil**. 2008. p. 141. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/4847/1/Dissertacao%20Vitor%20Pinto%20Chaves.pdf>. Acesso em: maio 2016. p. 13.

enjoy, os objetivos a serem efetivados pela Previdência Social, para na terceira parte, ver-se como o Estado financeiramente os cumpre, ou deveria cumprir.

Nesse ponto serão tratadas as formas de custeio da Seguridade social. Em resumo, o financiamento da Seguridade Social está sob o pedestal da solidariedade, de modo que a sua arrecadação poderá se dar direta ou indiretamente. A direta é efetivada por meio das contribuições sociais destinadas à seguridade social. A indireta é feita por toda sociedade através dos pagamentos dos tributos³.

O cerne do problema que será elucidado em detalhes é a possibilidade ou não do recolhimento de contribuição social sobre algumas verbas recebidas pelos trabalhadores. O tema é controverso. O Poder Executivo Federal (Secretaria da Fazenda Nacional) possui o entendimento atual de que é constitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre verbas consideradas, por outros, como indenizatórias, sob o argumento de que se tratam de verbas salariais. O Poder Judiciário anda em passo contrário e entende que a verba indenizatória não pode ser hipótese de incidência da contribuição previdenciária, ora contida no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal.

O último capítulo do trabalho tem por intuito demonstrar que o ordenamento jurídico brasileiro, vem se posicionando a favor de que a contribuição previdenciária patronal, incide apenas sobre as verbas salariais que representem ganho patrimonial efetivo ao trabalhador, e não sobre parcelas meramente indenizatórias.

³ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 1200.

1 SEGURIDADE SOCIAL

A ideia de seguro social teve como parâmetro o próprio seguro privado e, a partir dele, desenvolveu-se e estabilizou-se nas sociedades modernas. A vida em sociedade traz a ideia de proteção e segurança social. A doutrina é praticamente unânime em apontar o ano de 1942, com o plano de Beveridge, da Inglaterra, como o marco a partir do qual se consolidou a seguridade social⁴.

A primeira Constituição a esculpir os preceitos da seguridade social foi a do México de 1917. Em seguida, em 1919, veio a Constituição Alemã de Weimar, demais, após a crise de 1929, os Estados Unidos criaram o sistema New Deal, espelhado pelo Welfare State (Estado de bem estar social), no qual se pregava uma política de responsabilidade do Estado organizar os setores sociais com investimentos na saúde pública, assistência social e previdência. Esta intervenção ganhou ainda mais força em 1935, com a edição do Social Security Act, (previdência social)⁵.

No Brasil, a seguridade social teve seu início na organização privada, com uma espécie de seguro social estabelecido pelas Santas Casas da Misericórdias, que prestavam serviços na área de assistência social. Em 1835, o chamado Montepio Geral dos Servidores do Estado – Mongeral, foi a primeira entidade de previdência privada no país. Entretanto, grande parte da doutrina considera a publicação da Lei Eloy Chaves, Decreto Legislativo 4.682, de 24/01/23 como o marco inicial da seguridade no Brasil, cujo o qual criou caixas de aposentadorias e pensão – CAP'S para os empregados das empresas ferroviárias, mediante contribuição dos empregadores, os próprios trabalhadores e o Estado. Após a década de 20, o sistema foi expandindo-se atingindo outros ramos e empresas⁶.

Deste modo, com o passar do tempo a seguridade ganhou mais força ainda e o Estado se viu na responsabilidade de oferecer assistência social a aqueles que não possuíam condição de prover seu sustento, tendo que criar um sistema estatal securitário, coletivo e compulsório sempre almejando da efetividade ao modelo de Estado do Bem-Estar Social, o qual é prioritariamente obrigação do Estado a proteção social, sendo imposta contribuições

⁴ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 706.

⁵ KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008. p. 37.

⁶ *Ibid.*, p. 39.

imperativas a todos os empregados e empregadores para custeio das demandas⁷.

Daí a seguridade social ser definida como o conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194, *caput*)⁸, que foram enquadrados pelo Constituinte de 88, dentro do Título da Ordem Social. É, assim, um direito humano fundamental, juridicamente organizado pelo Estado para o enfrentamento das contingências sociais e para promover o bem-estar.⁹

Como meta do estudo, é de bom alvitre que se investiguem os pilares no qual se assenta a Ordem Social da República Federativa do Brasil, a fim de que se compreenda a estrutura dos serviços prestados pelo Estado. Primeiramente, a saúde encontra albergue no art. 196 da Constituição Federal, “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Por força desta regra constitucional, a saúde é prestada gratuitamente àqueles que demandarem atenção do Estado, independentemente de filiação e contribuição a qualquer espécie de sistema protetivo.

Quanto à assistência social (art. 203 da Constituição da República), que também é assegurada a qualquer cidadão que assim necessite mesmo que não contribua para a seguridade social, se destina: à proteção da família, maternidade, infância, adolescência e velhice; ao amparo das crianças e adolescentes carentes; à promoção da integração ao mercado de trabalho; à habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e ainda assegura a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

A previdência social é justamente o centro do trabalho, na medida em que é exigida contribuição e filiação obrigatória do segurado para que receba as seguintes prestações estatais: cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à

⁷ IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 02.

⁸ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1290-1291.

⁹ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 22.

maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes. É sobre as contribuições sociais, que auxiliam no custeio da previdência social, que se examinará a hipótese lançada na introdução, pois no capítulo 3 será perquirido até que ponto essa exação está vinculada à contraprestação do Estado.

Portanto, a seguridade social consiste em uma técnica de proteção ou espécie de seguro avançado, pois o destinatário de suas prestações é o segurado, que pode ou não pagar uma contribuição para fazer *jus* a ela (no caso da previdência social), dentro de suas contraprestações (saúde, previdência e assistência social)¹⁰.

Em síntese, a seguridade social nada mais é que o conjunto de princípios, regras e instituições destinadas a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra as contingências que os impeçam de prover as suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrada por ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade¹¹, ou seja, são medidas, providências, normas e enunciados que visam a ensejar o corpo social e a cada indivíduo, tomado de *per si*, o maior grau possível de garantia, sob os aspectos econômicos, social, cultural, moral e recreativo¹².

O sistema protetivo decorrente da seguridade social é baseado na Constituição Federal, que por discriminar a organização política do Estado, inclui a referida seguridade. Com isso, vejamos como se compõe a norma constitucional a respeito do tema.

1.1 Estrutura e princípios norteadores

Como dito, a seguridade é composta por um conjunto integrado de ações dos Poderes Públicos e da sociedade, cuja estrutura é, portanto, mista, compreendendo a iniciativa privada e estatal (art. 194, *caput*, Constituição Federal)¹³, todos incumbidos de propiciar a saúde, assistência social e a previdência. Vejamos a previsão constitucional sobre o tema:

¹⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1565.

¹¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 34.ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 21

¹² BULOS, op. cit, p. 1566.

¹³ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 707.

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Da leitura do artigo percebe-se que a Constituição Federal de 1988 superou a ideia do Estado como garantidor de prestações sociais mínimas. A Seguridade social envolve, certamente, distribuição de renda, tendo um papel relevante na garantia da justiça social e como equilíbrio socioeconômico¹⁴.

Com efeito, o norte principiológico da seguridade social, conforme alude o *caput* do art. 194 da Constituição, é o Princípio da Solidariedade, que abrange um conjunto de ações de iniciativa pública e particular, com financiamento da sociedade, por recursos orçamentários e contribuições sociais, que custeiam as ações devidas não apenas aos segurados, mas a todos que necessitem da assistência social, que é prestada independentemente de contribuição.

Significa que deve existir uma solidariedade entre as gerações e entre as camadas sociais. De um lado estão as gerações em atividade no mercado de trabalho, que sustentam os benefícios dos que estão inativos. De outro lado, as camadas sociais com mais capacidade contributiva que sustentam um regime com benefícios e serviços disponibilizados aos que não têm capacidade de contribuir. Conforme resume Sérgio Pinto Martins, “a solidariedade consistiria na contribuição da maioria em benefício da minoria”¹⁵.

¹⁴ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. Direito da Seguridade Social: **prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 30.

¹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 102.

O ideal do solidarismo encontra respaldo no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, o qual dispõe que é objetivo do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária”¹⁶.

O princípio revela, pois, que o sistema da seguridade social constitui um grande mecanismo de solidariedade social, no qual todos contribuem para alguns serem beneficiados, em nítido processo de distribuição de renda e de operação de justiça social, correlacionada à solvabilidade do sistema.

A partir do princípio da solidariedade, o constituinte indicou os demais preceitos que deixam claro que compete ao Poder Público, nos termos da lei ordinária, organizar a seguridade social. Vejamos os objetivos decorrentes do solidarismo¹⁷:

- **Inciso I – “universalidade da cobertura e do atendimento”**: todos, indistintamente, exerçam ou não atividades laborais remuneradas, devem gozar dos serviços prestados pelo sistema de seguridade, sejam brasileiros e estrangeiros aqui residentes ou domiciliados. Assim, a universalidade de cobertura e atendimento deve alcançar todos os eventos cuja a reparação seja premente, a fim de manter quem dela necessite, respeitando o princípio contributivo.
- **Inciso II – “uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais”** – eis a igualdade de benefícios independentes da situação e da localização dos cidadãos, pois é importante que todos os que usufruam das prestações da seguridade devam ser igualmente tratados e beneficiados. Atende-se, com isso, a isonomia, pois não é justo privilegiar uma parcela da população em detrimento da outra, na medida em que se deve promover o bem de todos.
- **Inciso III “Seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços”** – a seletividade e a distributividade fundam-se no primado da isonomia jurídica, que autoriza tratamento desigual aos desiguais, na medida das desigualdades. Pela seletividade, incumbe ao legislador a percepção das necessidades sociais mais prementes, com vistas a adotar os respectivos mecanismos de solução. Quanto à distributividade, trata-se de um limitador na universalidade de cobertura, afinal, por exemplo, nem todos os cidadãos demandam atendimento de assistência social, tendo em vista sua condição econômica.
- **Inciso IV “Irredutibilidade do valor dos benefícios”** – consiste em um direito mínimo que a Constituição confere aos desvinculados do setor produtivo, aos enfermos, pensionistas, aposentados ou quantos sobrevivam da assistência social. É uma atuação negativa do Estado,

¹⁶ MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p.1546.

¹⁷ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1566-1567.

ou seja, ele não pode agir para reduzir o valor das prestações dos beneficiários da seguridade social.

- **Inciso V “Equidade na forma de participação no custeio”** – forma de conclamar que toda sociedade participa, diretamente ou indiretamente, do financiamento do sistema nacional de seguridade. Não obstante, deve-se dar razoabilidade a esse dispositivo, na medida em que o custeio seja feito de forma proporcional à capacidade contributiva de todos os que estão obrigados a custeá-lo. Trata-se do princípio da capacidade contributiva decorrente do sistema tributário.
- **Inciso VI “Diversidade da base de financiamento”** – tal objetivo se centra no amplo aspecto de maneiras a viabilizar o sistema nacional de seguridade, com a diversificação as fontes de financiamento. Por força do art. 195 da Constituição, como será mais bem explicado, são definidas as seguintes bases de financiamento: União, Estados Distrito Federal e os Municípios; empregadores; segurados da previdência social (exceto pelos pensionistas e aposentados, o que gera enormes discussões, pois entende-se que não estão obrigados a contribuir os segurados que recebam os outros benefícios da previdência social, por também serem verbas indenizatórias como as aposentadorias e pensões); receitas de concursos de prognósticos; importadores de bens e serviços do exterior.
- **Inciso VII “Caráter democrático e descentralizado da Administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do governo nos órgãos colegiados”** – finalidades advindas da Emenda Constitucional n. 20/98, que estabeleceu a gestão quadripartite, com ampla participação democrática implantada pela Constituição de 1988. É princípio decorrente do art. 10 da Constituição “É assegurada a participação dos trabalhadores e empregadores nos colegiados dos órgãos públicos em que seus interesses profissionais ou previdenciários sejam objeto de discussão e deliberação”. O caráter democrático é justamente a participação de todos os atores que contribuam para a previdência na organização de seu sistema. Já a descentralização da Administração é regra de Direito Administrativo que consiste em atribuir a Administração do sistema da seguridade social à entidades dotadas de personalidade jurídica própria. Como exemplo, temos o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, que administrativa a previdência social do regime geral dos contribuintes¹⁸.

Vimos, portanto, os objetivos e princípios que regem a Seguridade Social como um todo, capazes de dar vazão ao seu sistema. Ou seja, por meio de regras e princípios, o Estado procura criar mecanismos harmoniosos capazes de suprir as demandas de saúde, assistência social e previdência.

E, isso, com equidade para que a própria geração que se beneficia do sistema arque com os ônus, garantindo a equidade entre as gerações. Se uma geração precisar sustentar os

¹⁸ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 7. ed. LTR, 2006. p. 110.

benefícios da geração anterior, ela deve gozar das mesmas proteções sociais que a outra.

Porém, como dito, os benefícios e serviços demandam um conjunto integrado de fontes de custeio para a sua efetivação. As bases de financiamento não são incumbência de uma determinada classe social, mas de toda a sociedade, consoante expõe o já mencionado artigo 195, da Carta Magna.

Por isso, tratar-se-á no próximo capítulo da forma como se estrutura a previdência social e ocorre o respectivo financiamento.

2 PREVIDÊNCIA SOCIAL

Para obter-se o conceito de previdência, elucidar-se-á à lume a definição exposta pelo Ministério da Previdência Social:

A Previdência Social é o seguro social para a pessoa que contribui. É uma instituição pública que tem como objetivo reconhecer e conceder direitos aos seus segurados. A renda transferida pela Previdência Social é utilizada para substituir a renda do trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão.

Sua missão é garantir proteção ao trabalhador e sua família, por meio de um sistema público de política previdenciária solidária, inclusiva e sustentável, com o objetivo de promover o bem-estar social e tem como visão ser reconhecida como patrimônio do trabalhador e sua família, pela sustentabilidade dos regimes previdenciários e pela excelência na gestão, cobertura e atendimento.¹⁹

A ideia de seguro social, com participação obrigatória de toda e qualquer pessoa que gere renda, serve para garantir um verdadeiro seguro capaz de prevenir o segurado das hipóteses que serão ainda aclaradas, ou melhor do sinistro.

O objetivo mor da seguridade social, de onde se extrai a previdência é o bem-estar social, erigida à categoria de patrimônio do trabalhador, elava ao status de norma constitucional social fundamental pelo *caput* do art. 6º da Lei Fundamental, que dispõe sobre os direitos fundamentais sociais:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição²⁰.

Sendo uma verdadeira conquista do trabalhador, a previdência social encontra-se, também nos textos dos arts. 201 e 202, da Constituição Federal, a qual é organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e filiação obrigatória, analisados os critérios que assegurem o equilíbrio financeiro e atuarial.

¹⁹ BRASIL. Ministério da Previdência Social. Disponível em:

<http://www1.previdencia.gov.br/aeps2007/16_01_01_01.asp>. Acesso em: maio 2016.

²⁰ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: maio 2016.

Os dispositivos acima destacados garantem: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º. Vedam a desigualdade de critérios e requisitos para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados casos específicos. Garantem o benefício no valor mensal não inferior ao salário mínimo vigente. Registram os critérios para a concessão de aposentadoria pelo regime geral da previdência e a incorporação dos ganhos habituais do empregado para fins de incidência da contribuição previdência e recebimento de benefícios, bem como registram o regime de previdência privada, dentre outros pontos.²¹

A previdência social, como visto, é um dos subsistemas da seguridade social, e tem por característica a eliminação das necessidades sociais, onde se classifica a ocorrência interna de um subsistema previdenciário público (regimes geral e próprios) e privado (previdência privada).

O Regime Geral de Previdência Social – RGPS e os Regimes Próprios de Previdência de Servidores Públicos – RGPPS fazem parte do subsistema previdenciário público.

O primeiro regime abrange um maior número de segurados, sendo obrigatório a todos que exercem atividades remuneradas, como: empregados de empresas privadas, trabalhadores avulsos a obrigação de filiar-se e contribuir para o sistema²². É administrado pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e possui papel social muito grande, pois há muitas pessoas que estão no sistema, mas não contribuem como os demais.

Assim, o RGPS é destinado a dar cobertura, mediante contribuição prioritariamente aos trabalhadores do setor privado, do campo e da cidade, mas também aos servidores públicos não acobertados por regime previdenciário diferenciado e aos cidadãos que não se enquadrem em nenhuma das hipóteses referidas, mas que desejem filiar-se mediante contribuição.

O segundo regime, engloba os servidores públicos da União, dos Estados e dos

²¹ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: maio 2016.

²² KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008. p. 33.

municípios que preferiram organizar o seu pessoal segundo um estatuto próprio, ou seja, obedecem a normas especiais, o que torna diferente do regime aplicado aos trabalhadores da iniciativa privada²³, encontrando o respaldo constitucional sobretudo no art. 40:

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo²⁴.

Esse regime é considerado como sendo de repartição, no qual o benefício é a última remuneração do servidor. Os Estados e Municípios possuem mais autonomia em relação à organização dos seus sistemas.²⁵

Por sua vez em paralelo aos regimes básicos, há o complementar, administrado por fundos de pensão, direcionados para os trabalhadores da iniciativa privada. Tem por escopo, via de regra, a ampliação dos rendimentos no momento da aposentação.

Em ambos os casos (público ou privado), observados os regramentos específicos de cada um, a previdência se destina a cobrir as ocorrências especificadas no art. 201 da Constituição, quais sejam²⁶, cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada; proteção à maternidade, especialmente à gestante; proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes.

Então, a Previdência Social no geral “constitui-se em sistema gerido, controlado ou organizado pelo Estado que objetiva dar cobertura a eventos em regra imprevistos (riscos sociais) que venham a acometer os beneficiários do regime, fornecendo-lhes prestações e serviços que garantam sua sobrevivência”.²⁷

A previdência social afeta ao regime público geral, que é o foco do presente trabalho, é amparada por três princípios básicos: compulsoriedade, contributividade e equilíbrio

²³ KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008. p. 34.

²⁴ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: maio 2016.

²⁵ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 43.

²⁶ KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008. p. 27.

²⁷ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 46-47.

financeiro atuarial.

O primeiro princípio estabelece a obrigação de filiação ao regime previdenciário a todos os trabalhadores/empregados que exercem atividades remuneradas lícitas. Assim, o simples exercício de uma atividade laborativa determina o estabelecimento de vínculo com o Regime Geral da Previdência Social, sendo irrelevante a vontade do trabalhador.

Nesse ponto, importante alucidar apenas que existem os segurados facultativos, que são aqueles que não desenvolvem atividade remunerada determinante de vínculo obrigatório, mas podem participar do regime mediante contribuição.

O princípio da contributividade, aduz que para o trabalhador ter direito a qualquer benefício da previdência social, é necessário enquadrar-se na condição de segurado, ou seja, deve contribuir financeiramente para a manutenção do sistema previdenciário²⁸.

Quanto ao terceiro, referente à preservação do equilíbrio financeiro e atuarial, embora seja um princípio pouco debatido pela doutrina, a sua compreensão é imprescindível a sistemática da previdência social, pois tem como finalidade direcionar a sua gestão, de modo que seja sempre viável a sua manutenção.

O princípio em análise está inserido no art. 201, da Constituição Federal, e denota que o sustento financeiro da previdência seja internamente equilibrado, sem gerar grandes diferenças entre as receitas e despesas²⁹.

É considerado uma moeda, por isso, possui duas facetas que devem ser observadas com acuidade: i) equilíbrio financeiro, no qual se busca possibilitar que ao final de toda arrecadação e o pagamento das despesas não exista saldo negativo; ii) equilíbrio atuarial, centra-se na elaboração de medidas com intuito de sempre estabelecer o equilíbrio financeiro dos benefícios. Tais medidas são consubstanciadas em estudo de possíveis fatores que possam aumentar despesas futuras da previdência (ex: aumento de natalidade)³⁰.

Três regras básicas caracterizam os regimes de previdência público próprio: i) caráter contributivo, onde há obrigação de financiamento por todas as pessoas envolvidas nesse tipo

²⁸ KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008. p. 27/28.

²⁹ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 48.

³⁰ TORROCA, Sylvia Pozzobon. **Princípio do equilíbrio financeiro e atuarial – uma breve análise do princípio insculpido no caput do artigo 201 da Constituição Federal**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7908>. Acesso em: maio 2016.

de proteção, sejam pessoas jurídicas ou servidores; ii) equilíbrio financeiro e atuarial, onde não se pode gastar mais do que se arrecada; e, iii) e a aplicação subsidiária das regras do regime geral de previdência social, por força do art. 40, §12, da Carta Magna.

Assim, por se tratar de uma espécie de seguro com o objetivo de proteger os seus segurados de supostos riscos sociais na qualidade de fornecedora de algum rendimento substituidor de sua remuneração, a previdência social deve ser ordinariamente autossustentável, isto é, deve financiar-se a partir de contribuições de seus beneficiários³¹.

³¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte, **Curso de direito previdenciário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p.28.

3 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

A seguridade social é financiada por toda a sociedade, com recursos orçamentários e contribuições sociais que se destinam a arcar com os custos das prestações devidas aos segurados e aqueles que, independentemente de filiação, façam jus aos benefícios, como ocorre com a assistência social.

O financiamento do sistema está previsto em capítulo próprio da Constituição Federal, sendo dedicadas também várias normas regulamentadoras da arrecadação de receitas diretas e indiretas.

Oportuno salientar que a tributação e o orçamento na Constituição Federal representam parcela fundamental do modelo de Estado desenhado no texto constitucional, sendo que o regramento da atividade financeira do Estado tem como base a “*arrecadação de receitas, sua gestão e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas*”³².

Portanto, cabe ao Estado prever adequadamente os recursos necessários para suprir seus atos que implicam custos, geralmente obtidos por meio da atividade de arrecadação sobre o patrimônio dos seus contribuintes³³. E a seguridade social conta com orçamento próprio, não se confundindo com o orçamento fiscal. Isso é o que determina o art. 165, § 5º da Constituição Federal.

A possibilidade de o Estado invadir o patrimônio dos indivíduos para o custeio de suas atividades é prevista pela Constituição Federal, como regra maior da convivência e harmonia ordem jurídica fundamental da comunidade.

Na seguridade social não é diferente, pois o art. 195, *caput*, da Constituição Federal, prevê que toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios financiará a seguridade social. A Lei 8.212/91, em seu art. 11, também dispõe a respeito, estabelecendo que o orçamento no âmbito federal é composto por receitas da União, das contribuições sociais e de outras fontes.

Esse patrocínio, portanto, também depende do recolhimento de tributos que incidem

³² OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 59.

³³ MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1365.

sobre os contribuintes brasileiros, na espécie de contribuição social, prevista no art. 195, incisos I a IV, da Constituição Federal, cuja base de cálculo é a seguinte:

- Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, a receita ou o faturamento;
- Do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incluindo contribuição sobre a aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- Sobre a receita de concursos de prognósticos;
- Do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei equiparar³⁴.

Entende-se que essa diversidade no custeio é decorrente do princípio da responsabilidade, ou seja, impõe-se a todos quantos possuam alguma ligação com essa rede de proteção social – governo, empresários, sindicatos, segurados e beneficiários, dentre outros – a obrigação moral de trato com os demais seres humanos e consigo próprios.³⁵

Deste modo, como visto, as contribuições sociais decorrentes dos atores que integram o sistema serão pagas pelos empregadores, pois incidentes sobre o faturamento das empresas, seus lucros, suas despesas com as folhas de salários e as receitas advindas dos concursos de prognósticos (loto, sena, loteria de números etc.)³⁶.

Importante registrar que a contribuição de seguridade social possui destinação constitucional específica. Além de qualificar-se como modalidade autônoma de tributo, representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade, em virtude da sua específica destinação constitucional.

Dentre as fontes de custeio previstas no art. 195, incisos, I a IV, da CF, para os fins do presente estudo, destaca-se a decorrente do trato entre trabalhador/empregado, uma vez que as contribuições sociais para o sistema incidirão sobre o salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço. Ou seja,

³⁴ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 1567.

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 1546.

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 387.

deve haver contraprestação de serviço, que é justamente o salário.

O mesmo ainda se diga quanto ao custeio dos regimes próprios de previdência, pois pelo art. 40 da Constituição, os servidores ativos, inativos e pensionistas, estão obrigados a arcar com o respectivo sistema previdenciário, incidindo a contribuição sobre os ganhos decorrentes do labor, seja do próprio servidor ou do servidor que versou as contribuições, no caso dos pensionistas.

A controvérsia reside justamente no conceito de salário e na forma como determinadas verbas recebidas pelo trabalhador configuram hipótese de incidência da contribuição previdenciária, o que é objeto de severos debates jurisprudenciais e doutrinários sobre o tema.

Deste modo, para melhor concatenação deste ensejo, veja-se a forma como a contribuição sobre remuneração/salário serve para o custeio da seguridade.

3.1 A contribuição social como receita para a seguridade social

A doutrina clássica brasileira e o Supremo Tribunal Federal utilizam a teoria da pentapartição para especificar os tributos, que são meios que o Estado se vale para custear todas as suas atividades por meio de “invasão” no patrimônio de seus contribuintes. Dentre as cinco espécies de tributos estão: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Cada uma das espécies de tributo possui características próprias, capazes de dar-lhes contornos específicos e classificações distintas. Porém, a mais relevante das classificações está no caráter vinculado ou não vinculado do tributo, ou seja, o pagamento da exação está vinculado ou não a uma contraprestação estatal.

Esse ponto é extremamente importante porque no caso das contribuições especiais estão as contribuições sociais; de intervenção no domínio econômico; de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e de iluminação pública. E as contribuições sociais, que custeiam a seguridade social, estão enquadradas como tributos de ordem vinculada, que redundam no retorno do Estado quando ao tempo de seu pagamento³⁷.

Desse modo, as contribuições sociais possuem finalidade inerente à atividade estatal

³⁷ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

que, embora dirigida à sociedade como um todo, atinge determinados grupos (sociais, profissionais ou econômicos) de pessoas levando-lhes algum interesse, seja ele na área da saúde, assistência ou previdência.

Essas contribuições possuem como hipótese de incidência as determinações do art. 195 da Constituição Federal, já transcrito, mas que merecem ser revistas:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar³⁸.

Ressalte-se que o art. 195 ao dispor sobre quem e o que pode ser tributado, delimita o universo possível das contribuições ordinárias de custeio da seguridade social. Assim, salvo as hipóteses dos incisos do art. 195, somente é possível a fixação de outras fontes de custeio através do exercício da competência residual que trata o § 4º do mesmo dispositivo, o qual exige critérios mais rígidos para tanto, como a lei complementar.

Com efeito, dentre as bases de financiamento da seguridade social incluem-se as contribuições sociais que devem ser pagas pelos empregados, pelo trabalhador, sobre a receita de prognósticos e pelo importador, tudo para que se atenda o objetivo das contribuições da seguridade, dar efetividade a seguridade social, disposta no *caput* do art. 194 da Carta

³⁸ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: junho 2016.

Magna³⁹.

Portanto, podem-se denominar as contribuições previdenciárias como tributos vinculados, ou seja, ligados a uma contraprestação estatal, atinentes à própria seguridade social, de onde se inclui a previdência social.

Veja que o próprio trabalhador está obrigado a contribuir para a seguridade social (saúde, assistência e previdência), por força do inciso II do art. 195 da Constituição. Contudo, essa previsão é genérica, precisa ser mais bem definida para que possa surtir seus efeitos, sob pena de se incluir todo e qualquer ganho do trabalhador como fato gerador da contribuição social.

Afinal, o objetivo da contribuição social é obter receita a partir dos ganhos percebidos pelo trabalhador ou segurado da previdência social, para fazer frente aos custos da seguridade, sendo necessário definir exatamente quais seriam essas hipóteses de ganho hábeis a gerar a incidência da contribuição, uma vez que o salário é o fundamento principal para a incidência da contribuição social.

Em face das peculiaridades da contribuição social é possível afirmar que existem grandes discussões jurídicas sobre esse tributo, desde as suas hipóteses de incidência, fatos geradores, às diversas bases de cálculo e alíquotas, merecendo destaque dentre elas a contribuição social previdenciária.

3.2 Contribuição social previdenciária e o custeio da previdência social

No caso da previdência social, as contribuições sociais são específicas para o seu custeio, pois importam na contraprestação do Estado referente à previdência social, cujos benefícios são os seguintes:

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;

II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;

III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;

³⁹ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;

V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º⁴⁰.

Pode-se ainda constatar que os regramentos dos regimes próprios também ofertam prestações de cunho social semelhantes as que foram acima especificadas, não obstante possuírem requisitos próprios. Cite-se, por exemplo, aqueles definidos na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, que o faz em seus artigos 184 e 185⁴¹.

Portanto, independentemente do regime afeto, para que o cidadão faça *jus* aos benefícios da previdência social, é fundamental que ele contribua para esse sistema, por meio das contribuições sociais previdenciárias, e que seja filiado obrigatório.

Na prática, o trabalhador contribui para a seguridade social, mas também precisa contribuir de maneira específica para a previdência, quando então deverá estar filiado para usufruir dos benefícios já analisados.

Não se pode confundir a finalidade, enquanto critério de validação constitucional das contribuições com o fato gerador das obrigações tributárias definidas em lei. As finalidades das contribuições são estabelecidas pelas Constituição e justificam o exercício da tributação e atuação nas áreas da saúde, assistência e previdência social.

Os fatos geradores relativos às contribuições sociais são definidos em lei e se apegam às obrigações de prestar dinheiro para custeio da seguridade social, como pagamento da folha

⁴⁰ BRASIL, Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconsolidado.htm>. Acesso em: junho 2016.

⁴¹ Art. 184. O Plano de Seguridade Social visa a dar cobertura aos riscos a que estão sujeitos o servidor e sua família, e compreende um conjunto de benefícios e ações que atendam às seguintes finalidades:

I - garantir meios de subsistência nos eventos de doença, invalidez, velhice, acidente em serviço, inatividade, falecimento e reclusão; II - proteção à maternidade, à adoção e à paternidade; III - assistência à saúde.

Parágrafo único. Os benefícios serão concedidos nos termos e condições definidos em regulamento, observadas as disposições desta Lei.

Art. 185. Os benefícios do Plano de Seguridade Social do servidor compreendem:

I - quanto ao servidor: a) aposentadoria; b) auxílio-natalidade; c) salário-família; d) licença para tratamento de saúde; e) licença à gestante, à adotante e licença-paternidade; f) licença por acidente em serviço; g) assistência à saúde; h) garantia de condições individuais e ambientais de trabalho satisfatórias;

II - quanto ao dependente: a) pensão vitalícia e temporária; b) auxílio-funeral; c) auxílio-reclusão; d) assistência à saúde.

§ 1º As aposentadorias e pensões serão concedidas e mantidas pelos órgãos ou entidades aos quais se encontram vinculados os servidores, observado o disposto nos arts. 189 e 224.

§ 2º O recebimento indevido de benefícios havidos por fraude, dolo ou má-fé, implicará devolução ao erário do total auferido, sem prejuízo da ação penal cabível

de salários, auferimento de receita, e etc. Por isso, são relacionadas à capacidade contributiva do contribuinte.

O art. 195 da Constituição define as bases econômicas a serem tributadas para fins da seguridade social, condicionando os aspectos materiais das respectivas obrigações tributárias (fatos geradores), bem como condiciona o exercício da respectiva competência tributária.

A base de cálculo da contribuição previdenciária é conhecida como salário de contribuição. A nova redação do mencionado art. 195, inciso I, alínea 'a' estabelece que as contribuições do empregador incidirão sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Nesse sentido, no caso do regime de previdência público geral, a Constituição prevê que dentre os trabalhadores, aqueles empregados deverão contribuir sobre seus ganhos habituais, conforme o § 11, segundo qual: “Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”.

É justamente sobre essa hipótese que se elabora o presente estudo, pois se deve perquirir quais são as verbas percebidas tanto pelo trabalhador como pelo empregado que são capazes de importar em salário para efeito de contribuição previdenciária. Para tanto, veja-se o conceito de salário para os pretendidos fins.

3.3 Salário como fonte de custeio do regime de previdência social

Afirmou-se anteriormente que os trabalhadores também contribuem para o custeio da seguridade social. Em regra, a contribuição para o dito sistema é justamente sobre a remuneração de seu trabalho, ou seja, o salário é a base de cálculo sobre a qual incidirão as alíquotas da contribuição previdenciária devida pelos trabalhadores⁴².

Assim, o salário de contribuição é toda a remuneração recebida pelo trabalhador, ou por ele declarada, obedecidos os limites mínimo e máximo estabelecidos em lei. Sua disciplina legal está inserida no art. 28, da Lei 8.212/91.

O instituto tem uma faceta tributária, pois é utilizado para cálculo da contribuição

⁴² MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p .129.

previdenciária devida pelo segurado e pelo empregador à Previdência Social, assim como uma faceta previdenciária, na medida em que constitui a base utilizada para aferição da renda mensal inicial dos benefícios previdenciários. É afeto, pois, ao campo do custeio da seguridade social, sendo mais integrante da relação jurídica tributária e não da relação jurídica previdenciária em si⁴³.

Em que pese a tendência para a uniformização do conceito de salário de contribuição, em especial com o advento da Lei 9.786/99, que reformou substancialmente a sistemática de cálculo dos benefícios previdenciários, há peculiaridades que permitem diferenciar os tipos de salários de contribuição de acordo com a classe de segurado. Não adentraremos nessas diferentes no presente trabalho, no qual tratamos do salário base do segurado empregado.

Segundo Amauri Nascimento, o salário é definido por duas teorias: Contraprestividade, na qual o salário é uma contraprestação do trabalho fornecido pelo empregado ao empregador; e a segunda conceituada como Contrato de Trabalho, que procurou relativizar o salário com o contrato, de modo que quando o empregador remunera o empregado é porque existe uma subordinação, cujo trabalho tanto poderá ser utilizado, bem como não utilizado, a depender dos interesses do empregador⁴⁴.

Nessa mesma linha, Sérgio Pinto Martins conceitua salário como uma prestação fornecida diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, seja ele em razão da contraprestividade do trabalho, da disponibilidade do trabalhador, das interrupções contratuais ou demais hipóteses previstas em lei⁴⁵.

Por sua vez, o preceito esculpido no art. 457⁴⁶, da Consolidação das Leis Trabalhistas apenas define que remuneração é igual a salário mais gorjetas, o que torna difícil obter a precisão necessária para a tributação a partir do conceito legal.

O conceito de salário, baseado fundamentalmente na retribuição pelos serviços prestados pelo trabalho, seja por qual teoria se respalde, não pode ser alterado pelo legislador tributário, como garante o art. 110, do Código Tributário Nacional, devendo seu conceito

⁴³ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. Direito da Seguridade Social: **prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 216-217.

⁴⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho: História e Teoria Geral do Trabalho: Relações Individuais e Coletivas do Trabalho**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2007. p. 845.

⁴⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**, São Paulo, Atlas, 2007, p. 209.

⁴⁶ Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. ([Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953](#))

sempre ser observado e adequadamente aplicado para que se extraia a correta base de cálculo da contribuição previdenciária.

Assim, considerando-se a previsão constitucional e legal mencionadas, *conclui-se que tal exação incide sobre a contraprestação auferida pelo trabalhador decorrente do exercício regular de seu trabalho ou do tempo à disposição do empregador (no caso do empregado) ou do contratante (no caso do trabalhador avulso)*⁴⁷.

Contudo, a divergência existe em reconhecer se as parcelas acessórias ao salário deverão ser a este equiparadas, o que permitiria a extensão do conceito e ampliação da base de cálculo da contribuição.

Como se trata de matéria previdenciária, ainda que determinada parcela seja tida na esfera do direito trabalhista como remuneratória, prevalece a previsão da especial da lei previdenciária caso esta exclua a parcela da base de cálculo do salário de contribuição. Caso não haja previsão legal expressa, deve-se buscar a natureza jurídica da verba, prevalecendo os conceitos do direito do trabalho.⁴⁸

É o que acontece com gratificações e auxílios que podem assumir feições de mera indenização ou recomposição de determinados fatos. Como exemplo, podemos verificar que o próprio legislador reconhece a caracterização de verbas indenizatórias, que escapam da tributação, ao excluir do salário-de-contribuição verbas que possuem nítido cunho indenizatório, como está gravado no art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o qual prevê o conceito do salário-de-contribuição e em seu § 9º lista parcelas que não integram o salário, como os benefícios da previdência social, salvo o salário-maternidade, as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta, a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação do Ministério do Trabalho e da Previdência Social, as férias indenizadas o respectivo adicional constitucional, dentre várias outras importâncias.

Deste modo, como visto, a lei exclui do salário-de-contribuição verbas que são percebidas pelo trabalhador.

Somente esse fato poderia redundar na tributação, porém, o legislador determina a exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária daquelas verbas que reconhece

⁴⁷ RODRIGUES, Fábio João *et alii*. **Recuperação de créditos tributários**. 2. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016. p. 222.

⁴⁸ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 218.

como sendo fruto de indenização que não se vinculam expressamente com a remuneração do trabalho, que é conceituado como salário.

Ocorre que há severas divergências nesse ponto, em enquadrar outra espécie de remuneração como sendo verba salarial, sobretudo quanto às verbas ditas indenizatórias, que são aquelas que não propriamente representam uma contraprestação pelo labor, mas tão somente uma recomposição de um determinado evento, uma simples indenização por uma perda. É sobre essas verbas que será analisada a incidência da contribuição previdenciária para custeio da previdência social.

4 NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS.

Como já narrado, para se sustentar a natureza salarial de uma determinada parcela recebida pelo trabalhador e, por conseguinte, enquadrá-la como hipótese de incidência da contribuição previdenciária, é estabelecido pela doutrina que o pagamento se destine à retribuição pelo serviço prestado pelo trabalhador ou pelo tempo à disposição do empregador ou que seja habitual.

O próprio artigo 195, inciso I, alínea 'a' é expresso ao afirmar que a contribuição incidirá sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho*. A ausência dessas características evidencia violação ao art. 195, I, da CF e ao art. 22, I, da Lei 8.212/1991, o que torna ilegítima eventual cobrança da contribuição.

Isso também se dá porque o sistema previdenciário brasileiro atual é lastreado na equivalência da base contributiva e atuarial, de modo que não se pode incidir contribuição sobre verbas que não compõe o salário, seja por não terem uma contraprestividade laboral ou mesmo um acréscimo patrimonial. São as chamadas verbas indenizatórias.

Em apoio a essa tese, sabe-se que não se pode admitir que o aposentado receba mais do que quem exerce o cargo. Consequência prática é que se a parcela que o empregado recebia quando estava na ativa não for computada para efeitos de aposentadoria é vedada também a incidência da contribuição previdenciária, dado seu caráter indenizatório, até mesmo porque a contribuição é um tributo vinculado, ou seja, deve ser pago em vista de uma contraprestação.

Por isso, é que não incide a contribuição previdenciária sobre valores que, mesmo permanentes, não serão incorporados aos proventos da aposentadoria, uma vez que são dotados de caráter indenizatório ou compensatório.

É defeso ao empregado inativo perceber proventos superiores à respectiva remuneração no cargo efetivo em que se deu a aposentadoria, pois o salário foi a base de cálculo. Assim, se determinada parcela recebida quando o empregado estava na ativa não for computada no cálculo dos proventos de aposentadoria, sobre ela não deve incidir a

contribuição previdenciária⁴⁹.

A doutrina afirma que não incide a contribuição previdenciária sobre tais verbas, pois “*Sob o aspecto jurídico, o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da hipótese abstratamente prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária (CTN, art. 114)*”⁵⁰. Em outras palavras, a norma (hipótese de incidência) que determina o fato existencial que deve ser tributado (fato gerador) é silente quanto à tributação daquela situação. A isso se denomina não-incidência, ou seja, a vontade do legislador de afastar a cobrança do tributo sobre determinado fato.

Na problemática em análise, as regras da contribuição previdenciária não incidem sobre algumas das verbas trabalhistas pelo fato de que são indenizações e não serão objeto de ressarcimento quando da aposentadoria, por serem indenizações desvinculadas da contraprestação de serviço.

Deste modo, as verbas de caráter não salarial, indenizatória ou encargo social, assim como as verbas percebidas de forma eventual, estão fora do âmbito de incidência da contribuição previdenciária, independente de expressa previsão legal.

4.1 Entendimento da jurisprudência dominante

Várias são as verbas recebidas pelo trabalhador que não são incluídas no conceito de salário-de-contribuição. Algumas delas, como visto, são retiradas da base de cálculo por desejo do próprio legislador (Lei 8.212/1991).

Porém, algumas outras verbas passaram a ser enquadradas como indenizatórias, a partir da interpretação dos dispositivos constitucionais e da necessidade de contraprestação, como já demonstrado, mesmo que a lei assim não o reconheça expressamente.

Assim, para a verificação da legitimidade da incidência da contribuição previdenciária sobre determinadas verbas, deve-se analisar, em primeiro lugar, se elas foram excluídas do salário-de-contribuição pelo § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/91, o que, por si só, afastaria a incidência. Em caso negativo, torna-se necessária a análise de sua natureza jurídica, uma vez

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 1062530/DF, da Primeira Seção. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 28 abr. 10. DJe de 10.5.2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1062530&b=ACOR&p=true&l=10&i=3>>. Acesso em: junho 2016.

⁵⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**, São Paulo, Atlas, 2007. p. 209.

que as verbas de natureza não salarial não estão sujeitas à tributação.

O Poder Executivo, pelo seu órgão de fiscalização, a Receita Federal do Brasil, adota o posicionamento de que sobre as verbas como o auxílio-doença e o auxílio-acidente incide contribuição previdenciária nos primeiros 15 (quinze) dias do recebimento, uma vez que se tratam de parcelas retributivas para o empregado, e, conseqüentemente, constituem elemento remuneratório do trabalho, que por sua vez integra o salário contribuição. Demais disso, sustenta que o pagamento é feito pela própria empresa e não pelo INSS.

Da mesma forma, em relação à legalidade da incidência da contribuição sobre hora extra, aviso prévio, terço constitucional de férias, salário maternidade entre outras, uma vez que se tratam de verbas com natureza salarial, correspondente ao contrato de trabalho. Assim, ainda que o Judiciário entenda de forma contrária, conforme será exposto a seguir, é imputado ao empregador o recolhimento da contribuição sobre essas parcelas.

O posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, responsável por pacificar a interpretação da legislação infraconstitucional, é bastante contrário à conduta estritamente legal adotada pelo Executivo no que se refere a determinadas verbas recebidas pelo trabalhador.

Nesse sentido, vale registrar parte de julgado do Superior Tribunal de Justiça, que explica que:

A Previdência Social é instrumento de política social do governo, sendo certo que sua finalidade primeira é a manutenção do nível de renda do trabalhador em casos de infortúnios ou de aposentadoria, abrangendo atividades de seguro social definidas como aquelas destinadas a amparar o trabalhador nos eventos previsíveis ou não, como velhice, doença, invalidez: aposentadorias, pensões, auxílio-doença e auxílio-acidente do trabalho, além de outros benefícios ao trabalhador². A concessão dos benefícios restaria inviável não houvesse uma contraprestação que assegurasse a fonte de custeio. 3. Conseqüentemente, o fato ensejador da contribuição previdenciária não é a relação custo-benefício e sim a natureza jurídica da parcela percebida pelo servidor, que encerra verba recebida em virtude de prestação do serviço. 4. Tratando-se de uma reparação pelos gastos efetuados pelo empregado para a realização do serviço no interesse do empregador, a ajuda de custo tem natureza indenizatória, não se integrando ao salário⁵¹.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 610866/MG, da Primeira Turma. Relator: Ministro Luis Fux. Brasília, DF, 07 dez. 04. DJe de 28.2.2005, p. 218. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=610866&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=6>>. Acesso em: junho 2016.

Tal entendimento é acrescido do fato de que a contribuição previdenciária, na condição de tributo vinculado, somente pode ser cobrada se ocorrer contraprestação estatal, o que não existe quanto às verbas adicionais ao salário. Nesse sentido, confira-se o que apreciou, até então, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 593.068⁵²:

[...] o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) discute a incidência da contribuição previdenciária sobre parcelas adicionais do salário, como terço de férias, horas extras e adicional de insalubridade. [...]

[...]

O ministro Barroso observou que a jurisprudência do STF até o momento exclui a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas adicionais ao salário. Segundo ele, se não há benefício para o segurado no momento da aposentadoria, as parcelas não devem estar sujeita à tributação. “O conjunto normativo é claríssimo no sentido de que a base de cálculo para a incidência da contribuição previdenciária só deve computar os ganhos habituais e os que têm reflexos para aposentadoria”, salientou.

O ministro lembrou que o sistema previdenciário, tanto do Regime Geral de Previdência Social (para os trabalhadores celetistas) quanto do regime próprio dos servidores públicos, tem caráter contributivo e solidário, o que, segundo ele, impede que haja contribuição sem o correspondente reflexo em qualquer benefício efetivo.

Barroso ressaltou que, embora a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas tenha sido afastada expressamente a partir da vigência da Lei 12.688/2012, a legislação anterior deve ser interpretada conforme o preceito estabelecido pelo artigo 201 da Constituição Federal, segundo o qual a contribuição incide unicamente sobre as remunerações ou ganhos habituais que tenham repercussão em benefícios. “Como consequência, ficam excluídas as verbas que não se incorporam à aposentadoria. A dimensão contributiva do sistema é incompatível com a cobrança de contribuição previdenciária sem que se confira ao segurado qualquer benefício efetivo ou potencial”.⁵³

Portanto, a característica indenizatória, que é atestada pela ausência de repercussão financeira após o período de contribuição do trabalhador, corrobora a não incidência do

⁵² EMENTA: CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL. REGIME PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. GRATIFICAÇÃO NATALINA (DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO). HORAS EXTRAS. OUTROS PAGAMENTOS DE CARÁTER TRANSITÓRIO. LEIS 9.783/1999 E 10.887/2004. CARACTERIZAÇÃO DOS VALORES COMO REMUNERAÇÃO (BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO). ACÓRDÃO QUE CONCLUI PELA PRESENÇA DE PROPÓSITO ATUARIAL NA INCLUSÃO DOS VALORES NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO (SOLIDARIEDADE DO SISTEMA DE CUSTEIO). [...] (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 593068 RG, Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 07 mai.09, DJe de 22.05.2009, p. 285-295. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28593068%2E+OU+593068%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=Error>>. Acesso em: junho 2016)

⁵³ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=286612>. Acesso em: junho 2016.

tributo sobre as verbas ditas indenizatórias.

E cada uma dessas verbas é excluída da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias pelos Tribunais pátrios, em comparação com o entendimento da Secretaria da Receita Federal.

Inicia-se com o auxílio-doença. Esse benefício é devido em caso de ocorrência de incapacidade laborativa total, pertinente às atividades do segurado, porém, com projeção de recuperação. Tem sua disciplina legal nos arts. 59 a 64 da Lei 8.213/91.

A jurisprudência pátria sedimentou entendimento no sentido de que sobre o auxílio-doença, pago nos primeiros quinze dias pelo empregador, não incide a contribuição previdenciária por ser parcela não salarial. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AUXÍLIO-DOENÇA. PRIMEIROS QUINZE DIAS PAGOS PELO EMPREGADOR. NATUREZA NÃO SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRECEDENTES.

[...]

2. A jurisprudência desta Corte sufraga entendimento no sentido de que os primeiros 15 (quinze) dias do auxílio doença pagos pelo empregador não possuem natureza salarial, não incidindo, portanto, contribuição previdenciária sobre o referido período.

[...] ⁵⁴. (destacou-se)

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS DO ART. 10.022 DO CPC/2015. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. COMPETÊNCIA DO STF.

[...]

3. Nos termos da jurisprudência desta Corte, não incide contribuição previdenciária sobre as verbas pagas pelo empregador a título de auxílio-doença nos 15 primeiros dias de afastamento, terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado, dada sua natureza indenizatória, e não salarial.

Embargos de declaração rejeitados. ⁵⁵ (destacou-se)

O mesmo acontece quanto ao auxílio-acidente. Também possui natureza indenizatória, porquanto se destina a compensar o segurado quando, após a consolidação das lesões

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1209421/RS, da Segunda Turma. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 18 mar. 10. DJe de 30.3.2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1209421&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR>. Acesso em: julho 2016.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no REsp 1582200/PR, da Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 2 jun. 16. DJe de 8.6.2016, p. 218. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1582200&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem naquelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, consoante o disposto no § 2º do art. 86 da Lei n. 8.213/91. E é paga diretamente pela Previdência, razão pela qual sobre o auxílio-acidente não incide contribuição previdenciária:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPORTÂNCIA PAGA PELA EMPRESA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA E O AUXÍLIO-ACIDENTE. TERÇO CONSTITUCIONAL. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA JULGADA SOB O RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. RESP 1.230.957/RS. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. VIOLAÇÃO. INEXISTÊNCIA. DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. PREQUESTIONAMENTO. INVIABILIDADE. VIOLAÇÃO A ENUNCIADO SUMULAR. DESCABIMENTO. SÚMULA 518/STJ.

[...]

2. Não incide contribuição previdenciária sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença ou acidente. Entendimento firmado na Primeira Seção desta Corte, ao julgar o REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/03/2014, submetido ao regime previsto no art. 543-C do CPC.

[...]

6. Agravo regimental a que se nega provimento.⁵⁶ (destacou-se)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ACIDENTE PREVISTO NO ART. 86 DA LEI N. 8.213/91. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

O auxílio-acidente previsto no art. 86 da Lei n. 8.213/91 possui natureza indenizatória, porquanto se destina a compensar o segurado quando, após consolidação das lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resultarem sequelas que impliquem redução da capacidade para o trabalho que habitualmente exercia, nos termos do § 2º. Nesse contexto, a jurisprudência desta Corte Superior sedimentou-se no sentido de que o auxílio-acidente se trata de verba indenizatória, **razão pela qual não incide contribuição previdenciária sobre referida verba**, haja vista que tal benefício é pago exclusivamente pela previdência social.

Agravo regimental improvido⁵⁷. (destacou-se)

Quanto ao terço constitucional de férias, igualmente, não pode incidir a contribuição previdenciária, haja vista que não se destina a retribuir serviços prestados nem configura tempo à disposição do empregador, consoante a jurisprudência majoritária:

⁵⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1540502/RJ, da Primeira Turma. Relator: Ministro Sergio Kukina. Brasília, DF, 23 fev. 16. DJe de 1.3.2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1540502&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1403607/SP, da Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 28 abr. 15. DJe de 6.5.2015, p. 103. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1403607&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Autos submetidos ao julgamento da 1ª Seção, com base no art. 14, II, do RISTJ.

2. Não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, por constituir verba que detém natureza indenizatória e não se incorpora à remuneração para fins de aposentadoria.

3. Entendimento firmado pela eg. Primeira Seção nos autos de incidente de uniformização de interpretação de lei federal dirigido a este Tribunal Superior, cadastrado como Pet 7.296/PE, da relatoria da Sra. Ministra Eliana Calmon, julgado em 28.11.09 (DJe de 10.11.09).

4. Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

5. Agravo regimental não provido⁵⁸. (destacou-se)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NÃO INCIDENTE SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.230.957/RS, de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques (DJe 18/3/2014), apreciado sob o rito do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento de que **não incide contribuição previdenciária patronal sobre a verba paga pelo empregador a título de terço constitucional de férias, dada sua natureza indenizatória.**

2. Agravo regimental a que se nega provimento.⁵⁹ (destacou-se)

A situação se repete quanto ao aviso prévio indenizado ao trabalhador.

Originalmente, a Lei 8.212/91 (art. 29, § 9º, 'e') e o Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999, art. 24, § 9º, V, 'f') previam expressamente a não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, mas tais previsões foram suprimidas por legislações posteriores.

Com a Instrução Normativa RFB nº 925/2009, que em seu artigo 7º previu a incidência da contribuição sobre as parcelas pagas a título de aviso prévio indenizado e décimo terceiro salário indenizado, os contribuintes ficaram mais receosos.

Assim, no âmbito administrativo há a cobrança da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, caso não haja decisão judicial que lhe declare suspensão.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1062530/DF, da Primeira Seção. Relator: Ministro Castro Meira. Brasília, DF, 28 abri. 10. DJe de 10.5.2010, p. 218. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1062530&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1462502/SC, da Segunda Turma. Relatora: Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada do TRF 3ª Região). Brasília, DF, 10 mai.16. DJe de 17.5.2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1462502&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sempre permaneceu convicta na possibilidade dessa discussão na via judicial enquanto não foram julgados os Recursos Extraordinários nº 565.160 (tema 20 de repercussão geral⁶⁰) e 593.068, acima mencionado. No entanto, emitiu a Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, concluindo que a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento lançado no Recurso Especial nº 1.230.957/RS quanto à impossibilidade de incidência da contribuição sobre o aviso indenizado.

Vejamos alguns precedentes do STJ, que confirmam a tese:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDE A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O AVISO PRÉVIO, TENDO EM VISTA SUA NATUREZA INDENIZATÓRIA. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA: RESP.1.230.957/RS, REL. MIN. MAURO CAMPBELL, DJE 18.03.14. INAPLICABILIDADE DA CLÁUSULA DA RESERVA DO PLENÁRIO. INVIABILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL PARA FINS DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1.O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que não incide Contribuição Previdenciária sobre aviso prévio, dada sua natureza indenizatória (cf. REsp. 1.230.957/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 17.03.2014, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC e Res 8/STJ).
[...]⁶¹. (destacou-se)

[...] II - Esta Corte, ao julgar os Recursos Especiais n. 1.230.957/RS, 1.066.682/SP e 1.358.281/SP, submetidos ao rito do art. 543-C, firmou entendimento segundo o qual: i) **não incide contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias (gozadas e/ou indenizadas), aviso prévio indenizado, bem como sobre o valor pago pelo empregador, nos 15 (quinze) primeiros dias de afastamento do empregado, por doença ou acidente**, incidindo, por outro lado, em relação ao salário maternidade e salário paternidade; [...]⁶² (destacou-se)

⁶⁰ Ementa. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL - REMUNERAÇÃO - PARCELAS DIVERSAS - SINTONIA COM O DISPOSTO NO INCISO I DO ARTIGO 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - DEFINIÇÃO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - REPERCUSSÃO GERAL ADMITIDA. Surge com envergadura maior questionamento sobre o alcance da expressão “folha de salários” versada no artigo 195, inciso I, da Carta da República, considerado o instituto abrangente da remuneração. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 565160RG/SC, Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 10 set. 07, DJe de 1.8.2008, p. 2915. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28565160%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/zmruoq>>. Acesso em: junho 2016.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1214017/RS, da Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia. Brasília, DF, 19 mar. 15. DJe de 30.3.2015. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1214017&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1524039/SC, da Primeira Turma. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Brasília, DF, 17 mai. 16. DJe de 27.5.2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1524039&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&

No que se refere ao salário maternidade, que é pago na forma de renda mensal equivalente a remuneração da gestante, há grande discussão jurisprudencial, na qual é majoritário o entendimento de que deve incidir a contribuição. Inclusive, o último precedente acostado trata dessa verba.

Deve-se ponderar, todavia, que o salário-maternidade é pago diretamente pela empresa para posterior compensação, como prevê o art. 72 da Lei n° 8.213 de 1991:

Art. 72. O salário-maternidade para a segurada empregada ou trabalhadora avulsa consistirá numa renda mensal igual a sua remuneração integral.

§ 1º Cabe à empresa pagar o salário-maternidade devido à respectiva empregada gestante, efetivando-se a compensação, observado o disposto no art. 248 da Constituição Federal, quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

Compreende-se, portanto, que a verba passa a ter um caráter indenizatório, pois é pago pela empresa e depois compensado com os demais recolhimentos, sem posterior integralização na aposentadoria, configurando um período em que a gestante recebe benefício previdenciário e não salário, que é contraprestação pelo trabalho. Assim, no período de licença da gestante, em que há pagamento do salário-maternidade, não existe efetiva contraprestação laboral, isto é, não se faz presente o elemento retributivo.

Ademais, acolher a legitimidade da cobrança da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à combatida prática discriminatória contra a mulher, uma vez que a contratação do trabalhador do sexo masculino será sobremaneira mais econômica, ocasionando um desequilíbrio no mercado de trabalho.

Em relação às férias usufruídas, o entendimento jurisprudencial foi modificado para incluir a parcela na base de cálculo da contribuição social previdenciária. Em que pese ser esse o posicionamento mais recente, defende-se a sua natureza compensatória.

No caso específico, as regras da contribuição previdenciária não incidem sobre a verba descrita por duas fortes e inafastáveis razões: a natureza jurídica das férias usufruídas não pode ser diferente da natureza jurídica do 1/3 constitucional das férias e as férias não se incorporam à remuneração do trabalhador. O precedente que defendeu a tese, inclusive sobre o salário-maternidade, está assim ementado:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE E FÉRIAS USUFRUÍDAS. AUSÊNCIA DE EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PELO EMPREGADO. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA QUE NÃO PODE SER ALTERADA POR PRECEITO NORMATIVO. AUSÊNCIA DE CARÁTER RETRIBUTIVO. AUSÊNCIA DE INCORPORAÇÃO AO SALÁRIO DO TRABALHADOR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARECER DO MPF PELO PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O SALÁRIO-MATERNIDADE E AS FÉRIAS USUFRUÍDAS.

1. Conforme iterativa jurisprudência das Cortes Superiores, considera-se ilegítima a incidência de Contribuição Previdenciária sobre verbas indenizatórias ou que não se incorporem à remuneração do Trabalhador.

2. O salário-maternidade é um pagamento realizado no período em que a segurada encontra-se afastada do trabalho para a fruição de licença maternidade, possuindo clara natureza de benefício, a cargo e ônus da Previdência Social (arts. 71 e 72 da Lei 8.213/91), não se enquadrando, portanto, no conceito de remuneração de que trata o art. 22 da Lei 8.212/91.

3. Afirmar a legitimidade da cobrança da Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade seria um estímulo à combatida prática discriminatória, uma vez que a opção pela contratação de um Trabalhador masculino será sobremaneira mais barata do que a de uma Trabalhadora mulher.

4. A questão deve ser vista dentro da singularidade do trabalho feminino e da proteção da maternidade e do recém nascido; assim, no caso, a relevância do benefício, na verdade, deve reforçar ainda mais a necessidade de sua exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, não havendo razoabilidade para a exceção estabelecida no art. 28, § 9o., a da Lei 8.212/91.

5. O Pretório Excelso, quando do julgamento do AgRg no AI 727.958/MG, de relatoria do eminente Ministro EROS GRAU, DJe 27.02.2009, firmou o entendimento de que o terço constitucional de férias tem natureza indenizatória. O terço constitucional constitui verba acessória à remuneração de férias e também não se questiona que a prestação acessória segue a sorte das respectivas prestações principais. Assim, não se pode entender que seja ilegítima a cobrança de Contribuição Previdenciária sobre o terço constitucional, de caráter acessório, e legítima sobre a remuneração de férias, prestação principal, pervertendo a regra áurea acima apontada.

6. O preceito normativo não pode transmutar a natureza jurídica de uma verba. **Tanto no salário-maternidade quanto nas férias usufruídas, independentemente do título que lhes é conferido legalmente, não há efetiva prestação de serviço pelo Trabalhador, razão pela qual, não há como entender que o pagamento de tais parcelas possuem caráter retributivo. Consequentemente, também não é devida a Contribuição Previdenciária sobre férias usufruídas.**

7. Da mesma forma que só se obtém o direito a um benefício previdenciário mediante a prévia contribuição, a contribuição também só se justifica ante a perspectiva da sua retribuição futura em forma de benefício (ADI-MC 2.010, Rel. Min. CELSO DE MELLO);destarte, não há de incidir a Contribuição Previdenciária sobre tais verbas.

8. Parecer do MPF pelo parcial provimento do Recurso para afastar a incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade.

9. Recurso Especial provido para afastar a incidência de Contribuição

Previdenciária sobre o salário-maternidade e as férias usufruídas.⁶³
(destacou-se)

As férias são uma parcela que não se incorpora ao benefício, assim como não se incorpora o terço constitucional de férias. Se não há retribuição no benefício não pode haver contribuição sobre o salário, sob pena de se ferir princípios e dispositivos constitucionais, notadamente os arts. 195 e 201 da Constituição Federal.

Contudo, como dito, tal entendimento foi alterado pelo STJ, ficando sedimentado, até então, a legalidade da incidência da contribuição sobre as férias gozadas pelo trabalhador. Vejamos precedentes recentes:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO MATERNIDADE. FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA.
[...]

2. Além desses feitos apreciados pela sistemática dos recursos repetitivos, a jurisprudência firmada na Primeira Seção sedimentou a orientação de que a contribuição previdenciária incide sobre as férias usufruídas, uma vez que tal rubrica "possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o salário de contribuição" (EDcl nos EDcl no REsp 1.322.945/DF, Rel.

p/ acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe de 04/08/2015).

3. In casu, a agravante busca afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade e as férias usufruídas, o que denota que a sua insurgência não merece prosperar.

4. Agravo regimental desprovido.⁶⁴ (destacou-se)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE VALOR PAGO, AO EMPREGADO, A TÍTULO DE FÉRIAS GOZADAS, LICENÇA CASAMENTO E GRATIFICAÇÃO POR DESLIGAMENTO DOS GESTORES DA EMPRESA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Agravo Regimental interposto em 08/10/2015, contra decisão

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1322945/DF, da Primeira Seção. Relator: Ministro Napoleão Maia Nunes Filho. Brasília, DF, 27 fev. 13. DJe de 8.3.2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&livre=1322945&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=61>. Acesso em: julho 2016.

⁶⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1464730/SC, da Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 19 abri. 16. DJe de 28.4.2016. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1464730&&tipo_visualizacao=LISTACOMPLETA&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: julho 2016.

CONCLUSÃO

Por meio de conceitos, legislações, decisões jurisprudenciais e informações em geral, o presente trabalho buscou esclarecer sobre quais aspectos é construído o debate da incidência da contribuição previdenciária, prevista no artigo 195, I, da Constituição Federal, sobre algumas parcelas remuneratórias recebidas pelo trabalhador, no Regime Geral da Previdência Social.

Inicialmente, foram trazidos os aspectos históricos e conceituais da Seguridade Social e sua estrutura, que é vista pela Constituição Federal de 1988 como direito social fundamental do cidadão materialmente necessitado. Como visto, a seguridade social destina-se a preservar os direitos relativos à assistência social, previdência social e saúde, inseridas no art. 167, da Constituição Federal.

O tema foco deste trabalho está inserido na faceta da previdência social, que foi trazida em um segundo momento do trabalho. Nesta parte, averiguou-se que a Previdência Social é gênero da qual são espécies o Regime Geral de Previdência Social – RGPS e os Regimes Próprios de Previdência de Servidores Públicos – RGPPS. Feitas as devidas considerações acerca destes regimes, passou-se à análise dos objetivos a serem efetivados pela Previdência Social.

A Previdência é uma instituição pública com o escopo de conceder direitos aos segurados trabalhadores, especialmente para substituir a sua renda nas ocasiões em que ficarem impossibilitados do trabalho.

Assim, é um seguro social do trabalhador eminentemente contributivo, mantido com recursos de trabalhadores e de toda sociedade. Busca propiciar meios indispensáveis à subsistência dos segurados e de seus dependentes quando não podem obtê-los ou não é socialmente desejável que eles sejam percebidos por meio do trabalho.

Os contribuintes, ou segurados, têm direito a todos os serviços disponibilizados pela Previdência, pois contribuem para o sistema através das contribuições sociais previdenciárias.

Na terceira parte do trabalho foi examinado, então, como o Estado financeiramente, em tese, cumpre os objetivos da Previdência Social.

Tratou-se das formas de custeio da Seguridade social. O financiamento da Seguridade

Social está sob o pedestal da solidariedade, de modo que o seu financiamento pode dar-se direta ou indiretamente. O financiamento direto é efetivado por meio das contribuições sociais destinadas à seguridade social. O financiamento indireto é feito por toda a sociedade, pelo pagamento de tributos⁶⁸.

A contribuição previdenciária, tida como financiamento direto utilizada pelo Estado, é paga sobre o salário de contribuição, que encontra definição no art. 28, da Lei nº 8.212/91 e abarca diversas verbas trabalhistas pagas pelo empregador ao seu empregado. Em regra, as verbas trabalhistas são incluídas na base de cálculo para a contribuição previdenciária.

O artigo 195, inciso I, alínea 'a' define a base de cálculo da contribuição previdenciária e é expresso ao afirmar que a contribuição incidirá sobre *a folha de salários e demais rendimentos do trabalho*. A ausência dessas características evidencia violação ao art. 195, I, da CF e ao art. 22, I, da Lei 8.212/1991, o que torna ilegítima eventual cobrança da contribuição.

Contudo, a divergência existe em reconhecer se as parcelas acessórias ao salário deverão ser a este equiparadas, o que permitiria a extensão do conceito e ampliação da base de cálculo da contribuição.

Como se trata de matéria previdenciária, ainda que determinada parcela seja tida na esfera do direito trabalhista como remuneratória, prevalece a previsão da especial da lei previdenciária caso esta exclua a parcela da base de cálculo do salário de contribuição. Caso não haja previsão legal expressa, deve-se buscar a natureza jurídica da verba, prevalecendo os conceitos do direito do trabalho.⁶⁹

A própria Lei 8.212/91, em seu art. 28, excepciona expressamente algumas parcelas recebidas pelo trabalhador para o cálculo da contribuição. No entanto, diante da omissão legal em relação a algumas parcelas deve ser analisada a natureza jurídica da verba. Essa é a problemática tratada no presente trabalho.

Se a natureza da verba é salarial, então está incluída no conceito de remuneração previsto no art. 28 da aludida lei, servindo como parcela integrante do salário de contribuição. Se a natureza é indenizatória, então a verba não pode ser incluída na base de cálculo, pois não

⁶⁸ NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**, 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014, p. 1200.

⁶⁹ FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 218.

há trabalho prestado e, portanto, não há o fato gerador da contribuição previdenciária.

Esse foi o tema do quarto capítulo, no qual foi trazido o posicionamento atual da jurisprudência pátria sobre verbas específicas, como auxílio-doença, auxílio-acidente, terço constitucional de férias, férias indenizadas e aviso prévio indenizado.

Ainda há discussão jurisprudencial sobre algumas verbas, mas o Executivo Federal entende que ser legal a incidência de contribuição previdenciária sobre todas as verbas aqui consideradas indenizatórias, não deixando de cobrá-las do empregador, salvo quando há decisão judicial específica ao caso concreto.

Em passo contrário, caminha o juízo do Superior Tribunal de Justiça, que vem pacificando seu entendimento no sentido de que as verbas indenizatórias não podem ser hipótese de incidência do tributo em questão.

Isso porque, a cobrança de contribuição previdenciária sobre valores repassados aos trabalhadores por força de indenizações em razão de eventos sofridos através da renúncia a direitos não repercutem no seu ganho de capital. A percepção desses valores somente lhes recompensam, reparam um dano sofrido, seja porque deixaram de usufruir de um direito, seja porque tal ganho não repercutirá na esfera patrimonial do trabalhador.

Com efeito, as verbas acima descritas, independente de expressa previsão legal, não podem integrar a base de cálculo da contribuição, pois são indenizações, desvinculadas de contraprestação de serviço e não serão objetos de ressarcimento quando da aposentadoria.

Nessa linha de entendimento, conclui-se que conquanto exista divergência de entendimento quanto à não incidência sobre verbas indenizatórias, entre os Poderes Executivo e Judiciário, deve prevalecer o posicionamento adotado pelo Judiciário, de que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 195, I, a da Constituição Federal de 1988 e no art. 22 da Lei 8.212/91 deve recair sobre parcela salarial, entendida como a efetiva retribuição ao trabalho, excluindo-se as verbas meramente indenizatórias.

E mais, em relação ao salário-maternidade e às férias usufruídas, verbas elucidadas no presente trabalho, já definidas pelo Superior Tribunal de Justiça como salariais e, portanto, integrantes da base para cobrança da contribuição, conclui-se que, na verdade, também possuem natureza compensatória, assim como as demais parcelas analisadas.

Ressalta-se, por fim, a necessidade de definição da matéria pelo Supremo Tribunal

Federal, onde estão pendentes de julgamentos dois Recursos Extraordinários (RE nº 576.967 e 565.160), que serão determinantes para as causas judiciais em andamento e até mesmo para legitimar a cobrança administrativa.

Espera-se, pois, que se decida pela não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas acima destacadas recebidas pelo trabalhador a título de indenização ou compensação.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Constituição Federal da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

BRASIL. **Ministério da Previdência Social**. Disponível em: http://www1.previdencia.gov.br/aeps2007/16_01_01_01.asp.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 7. ed. LTR, 2006.

CHAVES, Vitor Pinto. **Justiça social como reconhecimento e democracia deliberativa: Estudo sobre garantias procedimentais de participação na gestão e de controle social como instrumento para uma nova leitura e para (re)construção de alternativas institucionais de concretização do Direito Constitucional à assistência social no Brasil**. 2008. p. 141. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/4847/1/Dissertacao%20Vitor%20Pinto%20Chaves.pdf>.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FORTES, Simone Barbisan; PAULSEN. **Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de direito previdenciário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

KERTZMAN, Ivan. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 5. ed. Salvador: JusPODIVM, 2008.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 18. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 34. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

Idem. **Direito do Trabalho**, São Paulo, Atlas, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho: História e Teoria Geral do Trabalho: Relações Individuais e Coletivas do Trabalho**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2007.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

RODRIGUES, Fábio João *et alii*. **Recuperação de créditos tributários**. 2. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.